GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 35452C du rôle
Inscrit le 12 novembre 2014

Audience publique du 12 mars 2015

**Appel formé par
Monsieur ... ..., ...,
contre un jugement du tribunal administratif
du 29 septembre 2014 (n°31972 du rôle) ayant statué sur son recours
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu la requête d'appel inscrite sous le numéro 35452C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 12 novembre 2014 par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., …, demeurant à …, dirigée contre un jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 29 septembre 2014 (n° 31972 du rôle), ayant déclaré non fondé son recours en annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 17 décembre 2012 (n° C… du rôle) ayant déclaré non justifié un recours hiérarchique formel par lui formé contre la décision du bureau d'imposition de ... portant refus d'octroi d'un sursis à exécution ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 12 décembre 2014 par Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 12 janvier 2015 par Maître Alain STEICHEN au nom de Monsieur ... ...,

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 30 janvier 2015 par Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Alain STEICHEN et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 mars 2015.

Par courrier du 28 août 2012, le bureau d'imposition de ..., ci-après désigné par *« le bureau d'imposition »*, informa Monsieur ... qu'il avait l'intention de redresser les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009 émis en date du 13 juillet 2011 en ces termes :

« *Aufgrund neuer Erkenntnisse beabsichtige ich die am 13.07.2011 ergangenen Bescheide gemäss § 222 Abs1 no 1 AO zu ändern. Damit Sie gemäss § 205 Abs 3 AO, die Möglichkeit haben Ihre Einwände vorzubringen, teile ich Ihnen die vorgesehenen Änderungen mit. -2008 : nicht deklarierte Einkünfte aus Vermietung und Vepachtung … € (Lizenzgebühren) -2009 : nicht deklarierte Einküfte aus Vermietung und Verpachtung … € (Lizenzgebühren)* ».

Par courrier du 11 septembre 2012 de son litismandataire adressé au bureau d'imposition, Monsieur ... introduisit une demande d'information quant aux faits nouveaux invoqués à la base du redressement de ses déclarations fiscales pour les années 2008 et 2009 afin d'être en mesure d'y apporter une réponse circonstanciée.

Par courrier daté du 13 septembre 2012, le bureau d'imposition informa Monsieur ... que « *les faits nouveaux consistent dans des informations transmises par les autorités fiscales allemandes, tel que prévu à l'article 23 de la convention avec l'Allemagne pour éviter les doubles impositions (...)* ».

Par courrier électronique de son litismandataire du 17 septembre 2012, Monsieur ... sollicita de la part du bureau d'imposition de se voir transmettre les documents communiqués par les autorités fiscales allemandes ainsi qu'une entrevue avec le préposé.

En date du 10 octobre 2012, le bureau d'imposition émit les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu pour les années 2008 et 2009 desquels il ressort que Monsieur ... était redevable d'un montant de … € au titre de l'impôt sur le revenu 2008 et d'un montant de …. € au titre de l'impôt sur le revenu 2009, soit un total de … € sur lesquels il y avait lieu d'imputer des montants déjà versés, laissant une charge d'impôt globale de … €.

Monsieur ... introduisit par courrier du 12 novembre 2012 de son litismandataire une réclamation contre les bulletins d'imposition sus-visés auprès du directeur de l'administration des Contributions Directes, ci-après *« le directeur »*, tendant principalement à l'annulation desdits bulletins d'imposition pour non-respect du principe du contradictoire et subsidiairement au réajustement du montant de l'impôt.

Par courrier séparé de son litismandataire du même jour, Monsieur ... introduisit auprès du directeur une demande en obtention d'un sursis à exécution concernant les cotes d'impôt fixées pour l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009.

Par courrier du 15 novembre 2012, le bureau d'imposition informa le litismandataire de Monsieur ... qu'il lui semblait peu probable que son mandant puisse obtenir gain de cause quant au fond, de sorte qu'il rejetait sa demande en obtention d'un sursis à exécution. Nonobstant ce refus, il informa le litismandataire qu'il serait néanmoins disposé à accorder à Monsieur ... un délai de paiement s'étalant sur deux années et payable par mensualités, sous condition de la signature d'une renonciation à la prescription.

Monsieur ... introduisit, par courrier du 3 décembre 2012 de son litismandataire auprès du bureau d'imposition, une contestation à l'encontre du prédit refus d'octroi d'un sursis à exécution communiqué par le courrier précité du 15 novembre 2012.

Cette demande fut rejetée par une décision du directeur du 17 décembre 2012, répertoriée sous le numéro C… du rôle, libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 5 décembre 2012 par Me Alain STEICHEN, au nom du sieur ... ..., ..., contre une décision du bureau d'imposition ... du 15 novembre 2012 refusant de faire droit à la demande en obtention d'un sursis à l'exécution des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Quant à la recevabilité

Considérant qu'en vertu du § 237 de la loi générale des impôts (AO) la voie de recours ouverte contre une telle décision est le recours hiérarchique formel du § 303 AO (Beschwerde) dont le délai de trois mois court à partir de la notification, qui, en cas de simple pli postal, est accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste ;

Considérant que le recours contre la décision du bureau d'imposition a été introduit par qui de droit (§303 AO) dans les formes et délai de la loi ;

qu'il est partant recevable;

Quant au fond

Considérant que par lettre de son mandataire datée du 12 novembre 2012, le recourant a introduit des réclamations, enrôlées sous le no … du rôle, contre les bulletins ci-avant spécifiés, à travers lesquelles il fait valoir principalement que le principe du contradictoire n'aurait pas été respecté par le bureau d'imposition ;

Considérant que le § 251 AO autorise le bureau d'imposition à accorder un sursis à exécution à condition que la réclamation sur laquelle se greffe la demande de sursis ait des chances sérieuses de prospérer;

qu'en vertu de cette disposition, le bureau d'imposition dispose d'un pouvoir discrétionnaire et doit donc, de cas en cas, mesurer la décision en raison et en équité, conformément au § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) ;

Considérant qu'en l'espèce, le bureau d'imposition a estimé après un examen sommaire des réclamations au fond, que la réformation des bulletins entrepris était peu probable et par conséquent a refusé d'accorder un sursis à exécution ;

Considérant que l'instruction n'ayant pas révélé de violation de la loi ni d'erreur manifeste d'appréciation de la part du bureau d'imposition, le recours contre la décision du bureau d'imposition du 15 novembre 2012 n'est pas fondé, sans préjudice du sort des réclamations pendantes ;

PAR CES MOTIFS

reçoit le recours en la forme ;

le rejette comme non fondé. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 janvier 2013, Monsieur ... fit introduire un recours tendant à l'annulation de la décision directoriale précitée du 17 décembre 2012.

Par jugement du 29 septembre 2014, le tribunal déclara ce recours non fondé.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 12 novembre 2014, Monsieur ... a fait entreprendre le jugement précité du 29 septembre 2014 dont il sollicite la réformation dans le sens de voir annuler la décision directoriale ayant statué sur le recours hiérarchique critiqué du 17 décembre 2012 pour défaut de motivation et pour contrariété au principe de proportionnalité, tout en se voyant reconnaître en conséquence le bénéfice du sursis à l'exécution par lui demandé.

L'Etat estime que l'appel serait à déclarer irrecevable pour défaut d'objet.

Il relève à l'appui de cette conclusion le fait qu'en date du 21 mai 2013, le directeur a rejeté comme non fondée la réclamation introduite par l'appelant en date du 12 novembre 2012 contre les bulletins d'impôt rectificatifs sur le revenu critiqués des années 2008 et 2009, émis en date du 10 octobre 2012. Cette décision directoriale sur réclamation avait fait à l'époque l'objet d'un recours en réformation introduit devant le tribunal administratif le 24 juillet 2013 (n° 33113 du rôle).

Par jugement du 10 novembre 2014, le tribunal administratif déclara fondé ce recours et conclut que la décision directoriale du 21 mai 2013 était à annuler *« dans le cadre du recours en réformation pour ne pas avoir fait droit à la demande de Monsieur ... d'annuler les bulletins d'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 2008 et 2009 pour cause de non-observation par le bureau d'imposition de la formalité substantielle prévue par le paragraphe 205, alinéa 3, AO, sans qu'il n'y ait lieu d'analyser plus en avant les autres moyens du demandeur ni les arguments y afférents de la partie étatique ».*

L'Etat déclare qu'il n'a pas relevé appel de ce jugement du 10 novembre 2014 et que par voie de conséquence, par décision directoriale du 9 décembre 2014 (n° C… du rôle), les bulletins litigieux du 10 octobre 2012 furent annulés.

Dans les conditions données, compte tenu de l'annulation des bulletins d'impôt litigieux des années 2008 et 2009 suite au jugement précité du 10 novembre 2014, la décision directoriale actuellement critiquée du 17 décembre 2012 déclarant non fondé un recours hiérarchique formel contre la décision du bureau d'imposition du 15 novembre 2012 refusant de faire droit à la demande en obtention d'un sursis à l'exécution desdits bulletins serait devenue sans objet.

A titre complémentaire, l'Etat fait valoir que déjà depuis que le directeur avait statué le 21 mai 2013 sur la réclamation du 12 novembre 2012, précitée, le même recours aurait été sans objet sous un autre aspect tiré des dispositions du paragraphe 251 AO. Au vu de l'ensemble de ces développements, l'Etat estime que la requête d'appel serait à déclarer irrecevable pour défaut d'objet.

En termes de réplique, l'appelant déclare se rapporter à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité de son appel, compte tenu des conclusions étatiques prises en cause.

Dans la mesure où le jugement attaqué du 29 septembre 2014 a déclaré non fondé le recours en annulation formé par l'appelant le 23 janvier 2013 à l'encontre de la décision directoriale prise sur recours hiérarchique formel contre la décision du bureau d'imposition de refus d'octroi du sursis à exécution demandé, ce jugement, comme tel, était de nature à faire grief à l'époque à l'appelant, de sorte qu'en principe l'appel introduit, analysé à la date de son introduction, est à déclarer recevable.

Seulement, depuis lors, le tribunal, dans l'affaire au fond, a rendu son jugement en date du 10 novembre 2014 à travers lequel il a retenu que dans le cadre du recours en réformation introduit, la décision directoriale y critiquée du 21 mai 2013 ayant rejeté la réclamation de Monsieur ... contre les bulletins litigieux du 10 octobre 2012 est à annuler pour cause de non-observation par le bureau d'imposition de la formalité substantielle prévue par le paragraphe 205, alinéa 3, AO, sans qu'il n'y ait eu lieu à l'époque pour le tribunal d'analyser plus en avant les autres moyens et arguments soulevés en cause de part et d'autre.

Entre-temps, ce jugement est devenu définitif, l'Etat ayant décidé de ne pas l'entreprendre en appel. Pour le surplus, et en conséquence de ce jugement définitif, les bulletins d'impôt litigieux émis le 10 octobre 2012 ont encore été annulés à travers la décision directoriale du 9 décembre 2014, déclarant fondée la réclamation initiale de Monsieur ... du 13 novembre 2012.

Dès lors, l'appel sous analyse est devenu sans objet, du moins en raison du jugement précité du 10 novembre 2014 et de la décision directoriale également précitée du 9 décembre 2014.

A l'appui de sa requête d'appel, Monsieur ... sollicite l'allocation d'une indemnité de procédure de 3.000.- €, alors que selon celui-ci il serait inéquitable de laisser tous les frais non compris dans les dépens à sa charge, ces frais comprenant notamment les honoraires d'avocat à régler par lui pour assurer sa défense comme son assistance à l'audience.

En termes de réplique, l'appelant souligne qu'après avoir relevé, à tort, suivant sa décision précitée du 17 décembre 2012, que la réformation des bulletins litigieux était peu probable, le directeur, sur le jugement du tribunal du 10 novembre 2014, accepté par la partie étatique, avait fini par accueillir et déclarer fondée la réclamation de Monsieur ... suivant sa décision précitée du 9 décembre 2014 et avait ainsi procédé à un changement d'attitude, de manière non prévisible à l'égard de l'administré. Suivant l'appelant, un pareil changement ne doit pas rester sans incidence sur l'appréciation de l'iniquité alléguée pour justifier l'allocation d'une indemnité de procédure.

La partie étatique estime dans ce contexte que le recours devant le tribunal introduit par Monsieur ... contre la décision directoriale du 17 décembre 2012 en vue de l'attribution d'un sursis sur base du § 251 AO a été sans objet déjà depuis la prise de la décision directoriale du 21 mai 2013 et ceci indépendamment de l'issue du recours contentieux (n° 33113 du rôle) dirigé contre la décision directoriale du 21 mai 2013 déclarant non fondée la réclamation introduite par l'appelant en date du 12 novembre 2012 contre les bulletins d'impôt litigieux du 10 octobre 2012.

Le délégué du gouvernement fait encore valoir qu'un recours contentieux n'a pas d'effet suspensif en invoquant les dispositions de l'article 11 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après *« la loi*

du 21 juin 1999 », et que, dès lors, une fois la décision directoriale prise sur réclamation contre les bulletins d'imposition litigieux, le seul moyen d'obtenir un effet suspensif en la matière aurait consisté à voir ordonner le sursis à exécution par le président du tribunal sur base des dispositions de l'article 11, paragraphe 2, de la loi du 21 juin 1999 en question, ce que l'appelant aurait cependant omis de faire.

Au moment où la Cour est amenée à statuer, l'affaire sous analyse est manifestement devenue sans objet.

L'argumentaire actuellement déployé au niveau de la demande en allocation d'une indemnité de procédure de l'appelant tend à amener la Cour à remonter dans le temps et à dégager le point de savoir si de toute façon, du moins depuis la décision directoriale au fond du 19 mai 2013, rejetant la réclamation de Monsieur ..., la question de la demande d'un sursis sur base du § 251 AO était devenue sans impact concret en raison du fait qu'une fois que le directeur avait statué sur la réclamation, la question de l'effet suspensif se situait au niveau d'une nouvelle demande à adresser au bureau d'imposition ou, plus loin, dans le cadre du recours contentieux au président du tribunal administratif statuant sur base de l'article 11 de la loi du 21 juin 1999.

Tout d'abord, dans une optique d'efficience de traitement du contentieux administratif et fiscal, il n'appartient pas à une juridiction saisie de pousser plus loin que nécessaire l'analyse des questions de droit soulevées par rapport au fond en vue de toiser une demande en allocation d'une indemnité de procédure dans une affaire devenue entre-temps sans objet, sans que le fond n'ait dû être abordé plus en avant par ailleurs.

Cependant, la Cour est amenée à confirmer en substance la vue étatique, d'ailleurs non autrement critiquée à l'audience par le mandataire de l'appelant. Dès lors, une décision ayant accordé le sursis aura perdu en toute occurrence ses effets du fait de la décision directoriale ayant vidé la réclamation du 12 novembre 2012, de sorte qu'il aurait de toute façon incombé à l'appelant, soit d'introduire une nouvelle demande de sursis auprès du bureau d'imposition sur base du § 251 AO, soit, une fois un recours contentieux au fond introduit contre la décision directoriale litigieuse, de saisir le président du tribunal d'une demande d'effet suspensif sur base de l'article 11 de la loi du 21 juin 1999. Il est cependant constant que l'appelant a omis de faire l'une ou l'autre de ces démarches.

D'un autre côté, l'affaire actuellement sous analyse n'était pas devenue complètement sans objet en ce sens que du moins pour la période pendant laquelle la compétence avait appartenu au bureau d'imposition de statuer sur le sursis à exécution et que pareil sursis aurait eu des conséquences juridiques à l'époque, étant constant qu'il a été refusé jusque lors, l'affaire gardait, par rapport à cette période reculée dans le temps, un objet, il est vrai plus théorique que pratique.

La Cour estime dès lors que l'iniquité mise en avant par l'appelant n'est pas suffisamment caractérisée dans les circonstances données, pour qu'une indemnité de procédure puisse lui être valablement accordée sur base des dispositions combinées des articles 33 et 54 de la loi du 21 juin 1999.

Par ailleurs, au niveau du jugement non appelé du 10 novembre 2014, statuant par rapport à l'affaire au fond, le tribunal a pareillement rejeté la demande en allocation d'une indemnité de procédure, alors que pourtant, du point de vue actuel, à ce niveau l'iniquité se

serait retrouvée plus caractérisée compte tenu du vice procédural relatif à l'obligation de collaboration de l'administration sur base du paragraphe 205, alinéa 3 AO, dégagé par le tribunal pour, dans le cadre du recours en réformation, annuler les bulletins litigieux, la non-allocation d'une indemnité de procédure ayant, de surplus, résulté à ce niveau de la non-fourniture, suivant le tribunal, de précisions suffisantes pour voir dégager le caractère inéquitable de laisser les frais non répétibles à charge du demandeur dans cette affaire.

En conclusion, il y a dès lors lieu de rejeter dans la présente affaire la demande en allocation d'une indemnité de procédure de l'appelant.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

déclare l'appel recevable ;

au fond, le dit sans objet ;

écarte la demande en allocation d'une indemnité de procédure de l'appelant ;

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,
Lynn SPIELMANN, conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY — s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 27 mai 2016
Le greffier en chef de la Cour administrative